

IPTU: UM ESTUDO SOBRE SUA ESTRUTURA JURÍDICA

Luiz Antônio Zanini Fornerolli*

O Município, os Estados e a União receberam da Constituição Federal respectivos poderes para tributar. Coube ao Município¹, por força da Lei Maior, a possibilidade de instituir, com competência plena, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, respeitando, porém, a própria Constituição e as normas gerais de Direito Tributário.

1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O imposto predial é de há muito conhecido na competência dos municípios brasileiros, que, com o nome de “décima urbana”, tributavam imóveis edificados.

No Brasil, o imposto sobre a propriedade de prédios e terrenos urbanos nasceu com a Carta de 19-5-1799, da Rainha Dona Maria, que dispunha:

atendendo ao nosso favor, que me proponho conceder-lhe, suprimindo os contratos de sal e pescaria de baleias, me proponho estabelecer o imposto de décima, nas casas das cidades marítimas e a extensão do tributo do papel selado que já se paga nos meus domínios do continente da Europa (BALEEIRO, 2001, p. 243).

A competência transcrita na Constituição Federal, em face desse imposto, foi vacilante com o passar dos anos. A partir de 1934, a instituição do IPTU passou a ser do município (CF de 1934, art. 13, § 2º, inc. II; CF de 1937, art. 28, inc. II; CF de 1946, art. 29, inc. I; CF de 1967, art. 25, inc. I; EC n. 1, de 1969, art. 24, inc. I; e CF de 1988, art. 156, inc. I) (CRETELLA JÚNIOR, 1999, p. 204).

* Juiz de Direito, mestre em Gestão Tributária pela Esag e máster em Direito Constitucional pela Universidade de Sevilha, na Espanha.

1 Segundo o art. 147 da CF, a competência para instituir o IPTU pode ser exercida pela União, em Território Federal, desde que este não seja dividido em Municípios; e também pelo Distrito Federal.

Conformado pela atual Constituição Federal, o IPTU é um tributo que incide sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil do bem do contribuinte, assim compreendidos o terreno e as edificações nele existentes, sem nenhuma regra discriminatória, quer quanto a um quer quanto ao outro. Não é tolerado, por ser tributável o imóvel como um todo, que haja concepções de incidência diversa sobre o imóvel e outra para o terreno.

Malgrado isso, a lei pode estabelecer alíquotas diferentes para imóveis que se encontram em situações diversas, como é o caso de terreno edificado ou não. A questão não se vence por aí, uma vez que a legislação pode dar tratamento diferenciado em razão do uso e da localização do bem imóvel (CF, art. 156, § 1º, inc. II).

Está-se, assim, tratando da seletividade do IPTU. Imposto seletivo é aquele que apresenta alíquotas diversas para objetos diversos. Nesta qualidade não importa o sujeito, o que se observa é o objeto (MACHADO, 2001, p. 329).

A seletividade consiste em graduar as alíquotas de forma diferente segundo a essencialidade dos produtos, de modo que o imposto seja proporcionalmente mais elevado quanto mais supérfluo for o produto tributado, e os produtos indispensáveis tenham pouca ou nenhuma tributação (CONTI, 1997, p. 166).

A questão da seletividade, em se tratando de IPTU, ganhou corpo com o inc. II do § 1º do art. 156 da Constituição Federal. Merece relevo distender que a redação do § 1º do art. 156 fora trazida pela Emenda Constitucional n. 29, de 13-9-2000. No inciso dito, tem-se que o IPTU poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Assim prevendo, o Texto Maior concebeu a possibilidade de o ente tributante, em especial o município, estabelecer alíquotas diversas em razão da localização e do uso do imóvel. No particular, está-se tratando da função extrafiscal do IPTU, já que essa tributação não se tem centrado na capacidade contributiva, e, sim, como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica e social.

À guisa de orientação, a rigor, não se está tratando de progressividade propriamente dita, pois a Constituição estabelece a possibilidade de alíquotas diferentes, e não como fez no inciso I, quando assentou a progressividade em face do valor do imóvel.

A progressividade é um artifício de extrafiscalidade que, de modo genérico, constitui-se na proporcionalidade do aumento da alíquota, na medida em que se aumenta a base tributável, perseguindo atingir o princípio da capacidade contributiva.

Dentro da concepção funcional dos tributos, em sua vocação original, o IPTU revela-se, primordialmente, como tributo fiscal. Teleologicamente, o objeto do imposto é a obtenção de recursos financeiros para a manutenção do município, não escapando da idéia que, por ser imposto, não há vinculação na aplicação da receita por ele obtida.

Independentemente de o axioma funcional do IPTU estar preso à fiscalidade, a Constituição Federal de 1988 insculpiu premissas das quais o legislador ordinário possa valer-se para dar-lhe outros contornos. Assim é que ditou regras de progressividade, uma fiscal, centrada no valor do imóvel (art. 156, § 1º, inc. I, com redação da EC n. 29), e outra extrafiscal, consubstanciada no inadequado aproveitamento do solo urbano (art. 182, § 4º, inc. II).

Em ambos os casos, o constituinte originário e o derivado, respectivamente, buscaram luzes para amainar, ou quem sabe reduzir, a especulação dada aos investimentos imobiliários, permitindo que estes sejam mais bem aproveitados, sintonizando-os com um bom emprego mais racional, voltado, sobretudo, para a função social da propriedade, conforme regência do plano diretor para a utilização do espaço urbano. Não se esqueça, por oportuno, que é o desabrigo uma das fontes de agitação social. A utilização idônea de tais ferramentas constitucionais ajuda a uma sociedade mais igualitária.

À luz do molde constitucional, na ordem do IPTU é tributada, além da territorial, a propriedade predial, que nada mais é do que a edifi-

cação erigida sobre a terra nua. Diz Aliomar Baleeiro (2001, p. 243) que a concepção predial passa pelo entendimento vetusto de prédio urbano ou rústico, daí o sentido da semântica. Contudo, para o fato gerador da obrigação tributária, pouco importa sua utilização econômica (CRETELLA JÚNIOR, 1999, p. 203; MACHADO, 1997, p. 82) ou o título jurídico do contribuinte. Não importa ainda se o imóvel nu está tendo serventia ou se está precariamente utilizado ou mesmo não utilizado.

O CTN, em seu art. 32, dispõe que

o imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Consoe se verifica pela fórmula legal, o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, dès que observado o atendimento, no mínimo, de dois melhoramentos mantidos ou construídos pelo poder público, conforme rol destacado no § 1º do mesmo art. 32 do CTN.

O direito de propriedade é uma espécie de direito real (CC, arts. 1.228 e 1.225) no qual ao proprietário é facultado o uso, o gozo e a disposição da coisa, como ainda o direito de reivindicá-la de quem injustamente a possua.

O novel Código Civil trouxe uma nova disciplina do direito de propriedade, condicionando este às finalidades econômicas e sociais, visando à preservação da flora, fauna, belezas naturais, equilíbrio ecológico, patrimônio histórico e à precaução para não poluição de ar e águas (CC, art. 1.228, § 1º).

Quanto ao domínio útil, aquele decorrente ao titular de enfiteuse, ainda que previsto no CTN, não encontra mais regência no Código Civil de 2002. No sistema anterior, pelo art. 678, a enfiteuse era caracterizada pelo aforamento ou aprazamento, quando por ato entre vivos, ou de última

vontade, o proprietário atribuía a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquiria, e assim se constituía enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão ou foro anual, certo e invariável.

Há que fazer advertência quanto aos terrenos de marinha e acrescidos, pois o Código Civil de 2002, mesmo não considerando a enfiteuse um direito real (NERY JUNIOR; NERY, 2002, p. 415), coloca-a a salvo no § 2º do art. 2.038, enfatizando que as enfiteuses já constituídas deverão seguir a sorte de uma lei especial.

No que concerne à posse, segundo o disposto no art. 1.196 do CC, considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

A doutrina nacional (MONTEIRO, 1989, p. 19; VENOSA, 2002, p. 48; DINIZ, 1987, p. 32) conduz ao entendimento de que o art. 485 do CC/1916, reprisado no art. 1.196 do CC/2002, foi construído sob forte inspiração da teoria objetiva patrocinada por Jhering. A posse verifica-se pela relação de fato entre a pessoa e a coisa, em face de sua utilização econômica, divisando-se pela conduta do possuidor que possui a coisa como se proprietário fosse. É a exteriorização da propriedade. Pela teoria objetiva, ao contrário da subjetiva, para ser considerado possuidor há que ter a coisa com a intenção de ser proprietário dela.

Posse não é mera detenção da coisa. Caracteriza-se, sobretudo, pela maneira como o proprietário age em face da coisa, tendo em vista sua função econômica, pois o ânimo nada mais é do que o propósito de servir-se da coisa como proprietário (RODRIGUES, 2000, p. 17).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2002, p. 353) diz que não é qualquer posse que deve ser tributada. A posse descrita no CTN como tributável é a de pessoa que se considera proprietária da coisa. Só quando a posse exterioriza a propriedade é possível tomá-la como núcleo do fato jurídico criador da obrigação tributária do IPTU.

Por evidente, verifica-se que na Constituição Federal a descrição do IPTU é uma e no Código Tributário Nacional é outra. Não se encontra na CF a previsão, como fato gerador, nem da posse nem do domínio útil. Porém, não existe senão um excesso na descrição do CTN, não se constituindo em antinomia (COELHO, 2002, p. 355), dado que o conceito de propriedade trazido pela Constituição Federal é amplo, estando nele incluídos: a propriedade propriamente dita, a posse com *animus domini* e o domínio útil.

A conclusão a enredar é que, neste caso, a posse está compreendida num espectro maior, que é a propriedade. Ila-se, pois, que só é plausível essa compreensão para tributar o possessor quando este exerce a posse na intenção de que seja o proprietário. Está aí, numa visão patrimonialista, a ligação do ânimo com a coisa. Neste caso, a justificativa é que, se o proprietário paga, lícito é estender tal compreensão ao possuidor que age como se proprietário fosse. Aquele de quem ninguém contesta a posse. Não há oposição. Só não é proprietário porque não detém o título.

Para diferenciar, não é o caso, por exemplo, do locatário, que, mesmo tendo o exercício da posse direta da coisa, não age como se proprietário fosse. Não tem com a coisa íntima ligação, a ponto de descortinar-se a possibilidade de ser sujeito na obrigação tributária. Não age ele como dono da coisa. Não se tem como efetivo, de fato, indiscutível, incontestável, dono do bem que na oportunidade está a ocupar.

Dessarte constitui-se o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU o direito de propriedade sobre imóveis, a posse sobre imóvel, entendida esta como a exteriorização do domínio ou o direito do enfiteuta sobre a coisa alheia, sobre imóveis urbanos.

A respeito, minudeia Misabel Abreu Machado Derzi, na atualização da obra de Aliomar Baleeiro (2001, p. 246), que o IPTU

alcança a propriedade (situação jurídica da pessoa *in re plena*) sobre imóveis, terrenos, ou prédios urbanos. Havendo desmembramento da propriedade, todos aqueles que conservam a titularidade do domínio realizam o fato jurídico tributário,

a saber, o nu-proprietário (exceto o senhorio na enfiteuse); o fiduciário, no fideicomisso; o arrendante; o locador; o titular que cede os direitos de uso e habitação; o promissário comprador, com contrato irretratável, inscrito no Registro Imobiliário; o titular de propriedade resolúvel etc.; o domínio útil, como propriedade efetiva e econômica, quase propriedade plena, inclusive a enfiteuse especial que se dá sobre os terrenos de marinha; a posse como exteriorização da propriedade ou condição de sua aquisição *ad usucapionem*.

O *caput* do art. 32 do CTN, para melhor compreensão, deve ser sintonizado com as disposições editadas no § 1º do referido artigo. O legislador condicionou a existência da hipótese de incidência, em seu aspecto material, à localização em zona urbana.

O § 1º vem então a definir legalmente o que se deve entender por zona urbana ou, como prefere Misabel Abreu Machado Derzi (BALEEIRO, 2001, p. 247), *aspecto especial de validade da norma tributária*. Pelo dispositivo, tem-se que a zona urbana deve ser definida por lei municipal, observado o requisito mínimo de existência de dois melhoramentos construídos ou mantidos pelo poder público municipal.

Segundo a norma, o que estabelece a caracterização da zona urbana ou rural é a localização, em face do atendimento de dois dos cinco melhoramentos tecidos pelos incisos do § 1º do referido artigo. A destinação da área e sua ocupação não são elementos que demonstram utilidade para a caracterização do imóvel. Aliás, o STF² já pontificou que o critério para a caracterização do imóvel como rural ou urbano somente pode ser estabelecido por lei complementar federal, uma vez que tal critério é definido como princípio geral de direito tributário, devendo ser adotado em toda a Federação.

Todavia, por força do § 2º do artigo em comento, pode a lei municipal cuidar dos espaços urbanizáveis, com o fito de expansão para fins de tratar os loteamentos futuros, tendo por objeto não só a habitação,

2 RE n. 93.850-8-MG, relator Ministro Moreira Alves. Ementário do STF n. 1.264-2.

mas também a indústria e o comércio, mesmo que estejam em áreas não cobertas na modulação do § 1º.

Atesta Aliomar Baleeiro (2001, p. 248) que a razão jurídica para tal dispositivo está em que o loteamento aprovado acarreta, a princípio, valorização dos imóveis, ensejando maior capacidade contributiva dos proprietários e possuidores.

2 COMPETÊNCIA

Dimana dos arts. 156, inc. I, e 147 da Constituição Federal que compete aos Municípios e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Disso decorre que cabe às Câmaras Legislativas Municipais, exercendo seu poder de tributar, criar o IPTU. Não é de se olvidar que a Constituição Federal não cria ou institui o tributo, apenas estabelece a competência tributária para que os municípios, por seus legítimos representantes, o façam.

No art. 24, a Constituição Federal estabeleceu o que é comumente conhecido como a competência concorrente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regendo quais as matérias que deverão ser regulamentadas de forma geral por aquela e específica por estes (MORAES, 2002, p. 686). Ainda que o art. 24 não mencione o município em seu *caput*, a interpretação sistemática da Constituição conduz à conclusão de que ele está implicitamente incluído. Tal conclusão é tirada pela interpretação da combinação dos arts. 156 e 30, inc. I, da Constituição Federal. Ora, se é que cabe ao município instituir impostos, cabe-lhe também, por lógica, legislar sobre eles, e, assim o fazendo, estará legislando sobre direito tributário concorrentemente com os demais entes federados.

Desta estampa, cabe ao legislador municipal, observando os princípios informados na Constituição Federal pela competência (art. 156, inc. I) e pelas limitações (art. 150, 151 e 152), instituir o tributo municipal atento ao que Roque Antônio Carrazza (2001, p. 246) convencionou chamar de *arquétipos dos tributos*.

Na avaliação do mencionado autor,

a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a *norma padrão de incidência* (o *arquétipo genérico*, a *regra matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo pré-traçada na Constituição (grifos no original).

Desta feita, pelo império da lei, ao instituir a norma terá o legislador de observar não só a hipótese de incidência, mas, também, a base de cálculo, as alíquotas, os sujeitos da relação tributária e ainda infrações e sanções, quando pertinentes, evidenciando em seu discurso abstrato as limitações implícitas e explícitas descritas na Constituição.

Está-se tratando do princípio da legalidade, pleonasticamente previsto na CRFB (art. 5º, inc. II, e 150, inc. I), que tem por fim perfilar a segurança jurídica em prol do contribuinte. O detalhamento só tem sentido quando a Administração, exercendo sua capacidade fiscal, vier a observar conformidade com a lei. Do contrário, é írrita a preocupação com que se houve o constituinte ou o legislador ordinário. O poder da Administração é vinculado e esta vinculação é à lei.

Em se tratando de direito tributário, a legalidade, como observado alhures, envolve a chamada *reserva de lei*, donde se deduz, a princípio, a exigência de lei no seu sentido formal e material. A advertência é relacionada com a possibilidade de instituição de tributo por Medida Provisória. Hoje a matéria não comporta a ferrenha discussão de outrora, uma vez que a questão ganhou moldura constitucional (CF, art. 62, § 2º).

O princípio da legalidade tributária traz junto a si três outros princípios, a saber: da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade contributiva. Este está oculto e é de ser subentendido dentro do espectro maior que é o da legalidade. O princípio da legalidade o guarda como

informador. Isso quer dizer que no processo legislativo já deve haver um juízo de engendro de lei, que deve ser sopesado na fórmula da lei, em seu primeiro contorno, o sentido de antever a capacidade do contribuinte em arcar com essa novel espécie tributária, tal qual concebida.

A capacidade contributiva é de fundo político e axiológico, mas de decisiva e penetrante influência no plexo de princípios estritamente jurídicos que norteiam a prática da tributação (DERZI; COELHO, 1982, p. 32).

Ao lado do direito criminal, o direito tributário se avulta em face de um corolário maior que tem braço atrelado não só à segurança, mas sobretudo à justiça. Em sociedades modernas, civilizadas e organizadas, os contribuintes devem ter o juízo de que estão, de fato, contribuindo de forma conveniente para o Estado desincumbir-se de suas despesas. Por outro lado, o Estado deve legislar tributariamente na certeza de que a sociedade, com siso de conformação, aceitará a medida impositora, com a consciência de que ela é necessária às despesas ordinárias e extraordinárias do Estado.

As regras sociais, para gerarem confiança e para determinarem cumprimento, estando arraigadas na consciência popular, não podem ser efêmeras. Nesse caso, devem ser perenes, com o escopo de gerar a segurança que os princípios da sociedade lhes impõem.

A comparação com o direito penal não é à toa. Ambos – o tributário e o penal – têm ponto de contato nas arbitrariedades e desmandos destinados pelos governantes à sociedade. Por justificada razão, em face da ausência de padrões legais e éticos, os povos, por suas lutas intestinas, tiveram que cabrestear os governos e gerar uma nova conformação, que trazia a obediência à lei como garantia de paz e de segurança.

Desta feita, tem-se arraigado nas sociedades modernas, mormente as democráticas, que ao lado do Estado Democrático de Direito estará o princípio da legalidade tributária, que se subsume numa só intelecção:

não haverá Estado Democrático onde não houver obediência à reserva legal.

Não mais, como outrora, o tributo deve ser encarado como atributo único e exclusivo dos governantes. Pelo contrário. Hodiernamente, o fórum para o juízo da necessidade, possibilidade e cobrança de um tributo é o parlamentar. Aliás, é assim desde 1225 na antiga Inglaterra, na época de João Sem Terra. Já naquela época chegou-se à conclusão de que não há tributação sem representação (*no taxation without representation*).

Converge a este entendimento que não se indaga a possibilidade de tributo se ele não proveio do parlamento e, por descortino, indiretamente do povo, já que este é que legitima aquele. Aqui se observa a aceitação do tributo pelo povo. Desse consentimento próprio nasce a conformação pela imposição, originando o pagamento sem traumas.

Pois bem, imanta a legalidade na anterioridade e na irretroatividade. A legalidade traz que a lei não é ato de governo, e sim de parlamento, que é formado pelos representantes do povo, possuindo legitimação para auto-imposição do tributo. A anterioridade reverbera a inoportunidade de o povo ser surpreendido pela imposição de tributo, sem que haja previsão antecipatória. Visa, sobremaneira, a que o contribuinte tenha a faculdade de organizar suas receitas e despesas, planejando-se apropriadamente para o futuro, que, neste caso, há de ser certo. A irretroatividade é servil no sentido de gerar no contribuinte a sensação de que a lei impositiva tributária nunca retroagirá, salvo para beneficiá-lo.

Não refoge a observação de que a obediência pelo governo desses três princípios o redimiria da incredulidade, o faria mais sério e confiante. O planejamento da política tributária permite que a política interna flua com mais dinamismo, auspiciando o equilíbrio social com o progresso econômico. Todos, sociedade e governo, ciosos de seus deveres, fariam sua parte. A primeira contribuindo e o segundo aplicando a receita ingressa pela tributação, conforme a necessidade escorreita e planejada, fazendo

ceder a improvisação, o casuísmo, a irresponsabilidade, o imediatismo de um governo lânguido e descompromissado com a sociedade.

A tributação de ocasião, caracterizada pelo momento, é própria de um desgoverno, ainda que imposta por um governo. Os atos de império, mesmo com indumentária de lei, não corporificam ou legitimam a necessidade popular. Daí ressaí a não-conformação pela sociedade da sanha impositiva do Estado, que sem broquéis investe sobre a renda e o capital privados. Está-se falando da insatisfação popular pela exacerbação do tributo. Mesmo que este seja oriundo de um processo legislativo, não deixa de ser um ato marginal, desagradável, distorcido da realidade, máxime quando o legislador foi mero pária da legalidade para informar a reserva legal. Ao Legislativo se reserva a tarefa legiferante e não mera figura de retórica para ratificar a intenção distorcida e malévola da cobiça do Executivo.

O Executivo, como de costume, com sua força financista e de barganha, faz cair por terra todas as forças vivas que se opõem a ele. Para que isso ocorra basta seu interesse, não só de política tributária, mas de todo e qualquer interesse. Não se compraz em atuar numa batalha legiferante honrada. Para ele, esta é extenuante e desnecessária, uma vez que atua na má-formação do amálgama do Estado brasileiro, que é disforme, mormente em razão da disfunção de seus Poderes. Uns mandam mais que outros. Outro só legitima a intenção doutro e, por fim, mais um, que se acanha em dizer que é o primeiro que manda.

Nesse palco, que nada é de iluminado, apenas servil a interesses, tem-se depositada a crença de que o absolutismo já fora extirpado. Com efeito, por vezes ousa o Executivo, por vozes tiradas do obscurantismo, invadir a sede de nosso tempo, desabrochando como se fosse a chave da salvação das almas.

Mas, malgrado o anseio popular, o que se observa é justamente o contrário. No Brasil atual, muito pouco mudou do passado – ou quase nada. A política de favorecimento, de empobrecimento do Estado é prática

cotidiana, ainda que o governo timoneiro seja outro, que quando era oposição combatia as mesmas práticas que hoje desenvolve. São os discursos de ocasião que muito servem para render à sua frente mídia. Mídia esta que, descompromissada com a verdade, apega-se ao poder para fugir do tabelionato ou da bancarrota, voltando as costas à sociedade.

Sob o império desse clima nada favorável, observam-se mandos e desmandos. Todos erigidos para satisfação efêmera, para atuar como cortina de fumaça, escondendo a realidade na névoa. Debruçado em práticas desarrazoadas, desenfronha-se, de ordinário, um governo fraco, sem lindes, que é tomado por atitudes irresponsáveis, oportunistas, imediatistas, próprias de Estado autoritário, que manda às favas os interesses maiores da sociedade. O primordial é a manutenção no poder; caso possível, adotam-se políticas públicas em benefício social.

Esse é um Estado sem robustez, sem força, com pouca construção democrática, ou quando esta existe serve tão-só para titular discurso evasivo e enfadonho, que é endereçado contra o grupo que está no poder. Do revés, não o pratica.

É nesse campo pouco fértil que se observa o interesse de nossa nação ser manipulado. A tranqüilidade, a confiança e a certeza de um governo trazem não só a paz social, mas, também, o crédito ao governado, a íntima sensação de segurança de que o Poder está imbuído de bons propósitos, entre eles o de tributar com justiça, provendo com parcimônia seus cofres, à medida das forças da sociedade.

A submissão a valores axiológicos sobre as medidas tributárias determinaria na sociedade, em especial no contribuinte, o respeito pelo governo, que é pedra de toque para evitar a evasão fiscal, uma vez que o contribuinte consciencioso paga o tributo porque vê que o pagamento é universal, é justo, e antolha a aplicação da receita tributária em seu favor.

A tributação reina sobranceira quando o contribuinte enxerga a utilidade na instituição do tributo, quando divisa que ele é fruto da construção de uma política tributária sólida e perene, e percebe que o parlamentar

desenvolveu seu papel construtivo e não meramente consolidador dos interesses do governo.

A justiça da tributação passa, necessariamente, pela divisão de responsabilidade entre o Parlamento e o governo na formação da lei, que constituem freios e contrapesos que são guindados para consolidar um Estado Democrático. A fiscalização é mútua e a possibilidade de conluíus e maldades fica afastada.

Partindo-se do estado homeostático do sistema brasileiro, vislumbra-se a concepção de que não há tributo sem lei. O que se mostra verdadeiro, ainda, é que essa lei deve ser prévia e que só retroagirá para beneficiar o contribuinte.

Desta feita, observa-se que a segurança jurídica é um instrumento jurídico para que o contribuinte exerça, em face da previsão objetiva da lei, juízo de antevisão, de cautela e de prevenção. O contribuinte atento à lei pode cogitar com precisão seus direitos e deveres, perante a própria lei.

Como se percebe, a meta jurídica horroriza as medidas de deleite efêmeras e casuísticas. São princípios antagônicos. A segurança jurídica em matéria de tributação não tolera atos abruptos e confusos que geram intranquilidade, gestos nutridos para satisfação momentânea e circunstancial, como de costume materializáveis quando muito por leis inconstitucionais, quando não por decretos ou normas de instrução.

Não escapa à realidade que a força do Estado Democrático está centrada na obediência à lei, tendo de ser esta lastrada em princípios constitucionais, sob pena de invalidade pelo controle difuso e concentrado do Poder Judiciário.

Alberto Pinheiro Xavier (1978, p. 45), tratando da legalidade e da tipicidade do tributo, refere-se à legalidade como princípio da proteção pela confiança na lei fiscal. Isso quer dizer que as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança no quadro

jurídico delas decorrente. Tal quadro é aquele de direitos e obrigações, não só para o contribuinte, mas também para a Administração Pública.

Quando o império da lei fica condicionado, está-se tratando da lei formal, escrita e de cunho material, ou seja, daquela que fora submetida a um processo legislativo escorreito, sem sobressaltos. A lei que traz em si elementos ou critérios que oportunizam sua aplicação ao caso concreto, no mundo dos fatos, deve ser clara e objetiva, não trazendo em suas dobras ensanchas para aplicação, por parte do administrador, de subjetivismos ante as imprecisões de regência.

A lei tributária deve marcar o que se chama de *tipicidade tributária*. A tipicidade é eiva da legalidade porque na lei deve estar contido fato gerador do tributo, sua alíquota, a base de cálculo, e os sujeitos passivos e ativos da obrigação tributária. Desse modo, a precisão da descrição serve para não margear dúvidas ao contribuinte e ao aplicador sobre a aplicação da norma tributária.

Portanto, é a tipicidade tributária a expressão máxima do princípio da legalidade, uma vez que, com esmero e pontualidade, existe a prescrição da norma de conduta.

Muito a propósito, Alberto Pinheiro Xavier (1978, p. 83-99) leciona que a tipicidade divide-se nas características por ele cunhadas como seleção, exclusivismo e determinação. A seleção está atrelada ao momento de criação legislativa, no qual o legislador seleciona os fatos, amoldando-os, tipificando-os e atribuindo-lhes efeitos determinados. A exclusividade é a mera imposição legal: o tributo é produto de lei, é exclusivo e contém todos os dados para sua aplicação. A tipicidade, por sua vez, traz imanente a determinação, que é a abstração, a concreção e a especificidade. A descrição estrita da conduta do contribuinte gera a obrigação tributária – concreção.

Disso decorre, como já abordado, que o poder de tributar implica a criação do tributo por meio da descrição da hipótese, a fixação de suas

bases de cálculo e alíquotas, bem como a previsão dos sujeitos da obrigação tributária.

Em descortino, é de se perceber que o IPTU, tal qual emoldurado pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, permite à Administração como também ao contribuinte um conhecimento jurídico a seu respeito. Contudo, a Constituição Federal não cria o IPTU, apenas discrimina a sua competência, outorgando ao município o exercício da capacidade potestativa de instituí-lo. E o município, lastrado em sua autonomia, decide livremente por sua instituição ou não.

O Brasil, inspirado na tradição lusitana concebida inicialmente pelas Ordenações Manuelinas (1521) e posteriormente pelas Filipinas (1603), estabeleceu o regime municipal dentro da estrutura colonial brasileira de então (FERREIRA, 1990, p. 190).

Antes de divagar sobre a autonomia municipal é necessário encarar se o município, tal qual figurado em nossa Constituição Federal, pertence ou não à Federação brasileira. O tema ganha relevo tendo em vista, e é fato, que o município não tem assento de representação no Poder Central da Federação. Observe-se que junto ao Congresso Nacional há a representação do povo pelos deputados e no Senado Federal há a representação dos senadores, no que toca aos Estados-membros.

Conquanto a ausência de representação junto ao poder central, no Brasil pelo menos, o município faz parte da Federação. Não é de se olvidar que a Constituição Federal outorga ao município autonomia, dando-lhe capacidade de auto-organização e de auto-gestão, inclusive com competência legislativa (CF, arts. 29 e 30). Não bastasse isso, o art. 1º situa o município dentro da Federação, dando-lhe paridade com os Estados. Observe-se também o art. 18 da Constituição Federal, que situa o município dentro da organização do Estado brasileiro. Por essas e outras razões, não há como negar a participação do município na Federação brasileira.

Outro não é o entendimento de Alexandre de Moraes (2002, p. 713), o qual defende que

a Constituição Federal consagrou o município como entidade federativa indispensável a nosso sistema federativo, integrando-o na organização político-administrativa e garantindo-lhe plena autonomia, como se nota na análise dos arts. 1º, 18, 29, 30, 34, VII, e, todos da Constituição Federal.

Perfila a mesma opinião José Afonso da Silva (1998, p. 620), sustentando, em síntese, que o sistema constitucional brasileiro elevou o município à condição de entidade autônoma, dando-lhe competência própria e capacidade de auto-organização. Aliás, esta, mais a normatização própria, o autogoverno e a auto-administração, são as características da autonomia municipal (MORAES, 2002, p. 29).

Desta feita, a competência tributária municipal é fruto da previsão constitucional, que tem como fundamento a autonomia regidamente prevista nos arts. 18, 29 e 30 da Constituição Federal.

É de se observar, conforme estampa trazida pela Constituição Federal no seu art. 18, que o município está em pé de igualdade com o Estado, não havendo entre os entes federados subordinação ou coisa que o valha. A rigor, observa-se uma isonomia, pois a ambos fora dada uma autonomia, a qual, porém, deve ser exercida nos termos ditados na Constituição.

Carlos Ari Sunfeld (1998, p. 171) diz que o Estado brasileiro, em sendo federal, tem suas atribuições, tanto legislativas como administrativas, descentralizadas entre as várias pessoas políticas – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios –, de forma que, pelo prisma jurídico, impera entre as pessoas políticas absoluta igualdade, pois todas são *criaturas da Constituição*, que a cada qual atribuiu uma esfera irreduzível e impenetrável de competências, para que pudessem vir a ser exercidas com toda independência.

Dessa forma, as pessoas jurídicas do Estado brasileiro não detêm superioridade hierárquica, exercendo todas as competências e atribuições conforme suas autonomias previstas na Constituição Federal.

Tratando-se de competência tributária, a autonomia municipal está centrada na outorga ao município de: capacidade de auto-organização através da regência por lei orgânica (CF, arts. 29, *caput*, e 30); autogoverno, via a eleição democrática do dirigente municipal e de sua Câmara de Vereadores (CF, arts. 29, inc. I, e 31); auto-administração, por intermédio da administração de sua unidade autônoma por meio de serviços públicos e na instituição de tributos, arrecadação e aplicação de recursos financeiros (CF, arts. 30 e 156).

Não escapa da idéia que o município tem seu administrador na pessoa do Prefeito Municipal; tem sua administração guiada pela Lei Orgânica; tem seu poder legislativo centrado nos assuntos de interesse local; tem sua vereança eleita para legislar conforme seu peculiar interesse; tem seu planejamento e ordenamento territorial; tem a sua possibilidade de suplementar a legislação federal e a estadual quando couber. Enfim, o município tem vida própria, podendo reger seu destino na medida autorizada pela Constituição Federal.

No tocante à tributação, o inc. III do art. 30 da Constituição Federal dispõe que “compete ao município instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”.

A Constituição Federal, desenhando os campos de competência tributária, previu, no art. 156, a possibilidade de os municípios brasileiros instituírem três tributos. No dizer de Hugo de Brito Machado (2001, p. 40), a Constituição restringiu a atividade tributacional dos entes federados àquela matéria que lhe foi “constitucionalmente destinada”. Lembrando Luciano Amaro (1997, p. 96), constata-se que a “Constituição não cria tributos; ela outorga *competência tributária*, ou seja, atribui *aptidão para criar tributos*” (grifos no original).

Pois se assim é, a Carta de 1988 outorgou ao município a possibilidade para criar os seguintes impostos: imposto sobre a propriedade

predial e territorial urbana, o de transmissão *inter vivos* e o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Especialmente quanto ao IPTU, o constituinte traçou sua regra-matriz, especificando a quem compete instituí-lo. No particular e de forma genérica, a regra cunhada pela Constituição consiste na circunstância de o proprietário do imóvel urbano pagar o referido imposto.

Veja-se bem, esse é o modelo constitucional. Abstraindo isso, cabe ao legislador ordinário municipal disciplinar, observando os parâmetros disciplinados na CF, sobre o sistema tributário e, na legislação infraconstitucional quanto às normas gerais em matéria tributária (CTN), reger a instituição e a cobrança do IPTU.

Contudo, em situação excepcional, a União, em face da previsão do inc. II do art. 154 da CF, circunstanciada na iminência ou em estado de guerra, poderá instituir imposto dito extraordinário, estando ou não na sua competência tributária, que com o findar da excepcionalidade deverá ser suprimido.

Isso quer dizer que a União em situação excepcionalíssima poderá investir sobre a competência tributária municipal e instituir impostos. Diante disso, a instituição e a majoração do IPTU são da competência tributária municipal, contudo a União pode ter essa competência nos casos de iminência ou casos de guerra externa.

Enfim, abstraindo a exceção antes vista, a Constituição Federal convergiu ao município a competência para instituir o IPTU e a ele, invocando sua autonomia, compete detalhar todos os aspectos da hipótese de incidência desse imposto. Com efeito, por autorização constitucional, observando a CF e o CTN, o município tem competência para instituir o IPTU.

3 ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU

Como já analisado, o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou acessão física, assim como norteados em lei civil, localizado em zona urbana.

Ao tratar do tributo como norma tributária, Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 124, 129-130) diz que o critério³ material da hipótese tributária pode bem ser chamado de *núcleo*, uma vez que é o dado central que o legislador passa a condicionar quando faz a menção aos demais critérios.

Nesse sentido, sustenta que o critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer, que é obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem se considerar os condicionantes de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial).

Adverte Geraldo Ataliba (1998, p. 95) que o aspecto material é o mais complexo da hipótese de incidência, posto que contém todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela — a hipótese de incidência — consiste. Dizendo melhor: “é a própria consistência material do fato ou do estado de fato descrito pela hipótese de incidência”.

Nessa dicção, observando o lastro doutrinário, tem-se que o IPTU traz em sua regra de modelo legal, expressamente, o comportamento ou a conduta de alguém, materializada pela circunstância de ser proprietário, possessor ou exercer o domínio útil de um bem imóvel.

O fato gerador, ou melhor, jurígeno do imposto é o evento determinado por um fato, ou consistente na prática de um ato, que independe de qualquer iniciativa ou participação do Estado, e é de responsabilidade,

3 Há autores que o chamam de *aspecto* em vez de *critério* (ATALIBA, 1998, p. 70; CARVALHO, 2002, p. 108; entre outros).

única e exclusiva, do contribuinte em face da ação exercida ou da qualidade de ser titular.

No campo do IPTU, basta que o contribuinte detenha a propriedade ou as figuras jurídicas a ela assemelhadas, para então estar sujeito à exação do Estado. Vale lembrar que o contribuinte não se utiliza da bilateralidade para se encontrar em situação de gerar a incidência tributária. Nesta ocorrência age sozinho, sem auxílio do Estado, que também só atuará após a configuração da materialização da hipótese tributária.

Não se olvide que da ocorrência do fato imponible no mundo dos fenômenos, conforme a legal e anterior previsão da hipótese de incidência, é que o contribuinte, realizando o fato gerador, dá surgimento à obrigação tributária. Da realização do fato imponible está o contribuinte obrigado ao recolhimento da imposição estatal.

É de se verificar que o IPTU envolve o relacionamento de uma pessoa a uma coisa, condição esta de ter para si um imóvel, na figura jurídica delimitada como proprietário, possessor ou enfiteuta. Ter o imóvel como proprietário, por exemplo, é a materialização da hipótese de incidência, sendo, pois, passível de gerar a relação jurídico-tributária entre o proprietário – neste caso – e o município.

O art. 32 do CTN condicionou o relacionamento que envolve a pessoa e a coisa às instituições do direito civil. De forma especificada, já se teve oportunidade de tratar das figuras previstas na lei tributária como agentes passivos da relação obrigacional.

Por outro lado, a leitura que se faz deste mesmo dispositivo, no que se refere à norma padrão, é que o legislador prevê a tributação do prédio e, distinto deste, do território, não importando que aquele esteja assentado sobre este. Isso quer dizer que a tributação incide sobre ambos, o que não destoa dos conceitos passados pela teoria civilista da propriedade, que no caso engloba as duas situações jurídicas (prédio e terreno). Neste caso, o prédio considera-se acessão (CC, art. 1.248, inc. V).

Não se pode perder de mira que prédio é a edificação construída sobre o terreno, e pode ser uma casa ou um edifício. Prédio, neste caso, é o urbano, já que o rústico está fora da órbita de abrangência do IPTU; deste cuida o Imposto Territorial Rural – observe-se aqui que o tributado é apenas o território, não importando o que está edificado no prédio rústico. O sentido é a exploração agrícola.

No IPTU, o sentido da expressão *predial* é restrito ao imóvel edificado, independentemente da utilização econômica, que, em voga, só tem serventia para o fito de graduar a tributação. Doutra banda, a expressão *territorial* tem correspondência com o terreno não construído, ou seja, sem benfeitorias.

É de se sublinhar que, a exemplo do prédio, a localização e a destinação do terreno exercem papel importante após a caracterização dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência. É, a rigor, uma consequência da norma tributária, pois se apresentam como ferramenta útil para estabelecer a graduação do tributo.

O foco na repartição impositiva do prédio em relação ao terreno que nele está depositado é de utilidade ao direito tributário, diferentemente do que ocorreu no direito civil. Observa-se, por exemplo, que o terreno pode estar alugado e o locatário sobre este pode edificar um imóvel. O ente tributante, divisando tal ocorrência, pode cobrar o IPTU pela propriedade do terreno do locador e cobrar do locatário o imposto predial, pois a ele pertence o prédio edificado em terras de outrem, desde que a construção esteja averbada na matrícula do Registro Imobiliário.

O art. 32 do CTN condiciona a existência da hipótese tributária à propriedade, ao domínio útil ou à posse de bem imóvel *por natureza ou por acessão física*. Pois bem, o que são bens imóveis por natureza e o que são os provenientes de acessão física?

Aqui, também se apodera do princípio informador trazido no art. 110 do CTN. São bens imóveis por natureza: o solo, a superfície, os acessórios e as adjacências naturais, que compreendem as árvores, os frutos

pendentes, o espaço e o subsolo, na forma delimitada pelo antigo art. 43, inc. I, do CC de 1916. Hoje, o art. 79 do CC de 2002 diz que são imóveis o *solo* e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Pela nova regra de direito civil, o legislador deixou de exemplificar na norma o que ele entendia como acessão física, não repetindo o que jazia no inc. II do art. 43 do CC revogado, *in verbis*: “[...] tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano”.

A propósito, o novo Código Civil abandonou a classificação dos bens imóveis trazidos pelo Código de 1916. Assim, enquanto o art. 32 do CTN não for alterado, há que utilizar os conceitos previstos no CC revogado.

São considerados ainda acessão, e por tal adquire-se a propriedade imóvel, na forma do art. 1.248 do CC, vetusto art. 536 do CC/1916, a formação de ilhas, o aluvião, a avulsão, o abandono de álveo, as plantações e as construções.

Fundado ainda na teoria civilista, quem pode ser sujeito passivo da relação tributária? Ressalta-se que o proprietário, o possuidor e o enfiteuta já foram alvos de considerações alhures. Conquanto isso, serão novamente, entretanto far-se-á uma abordagem mais ampla, não esquecendo outras figuras que porventura assumem, de fato, o papel de pagadores de IPTU.

Entrementes, estando o proprietário de imóvel urbano, compreendido este pelo terreno e edificação, sujeito ao pagamento do IPTU ao município da situação do imóvel, como fica a situação do *nu-proprietário*, do *fiduciário*, do *titular dos direitos de uso e habitação*, do *arrendante*, do *promissário comprador de imóvel* e outros?

Como sabido, o Código Civil não traz a definição de propriedade, mas o faz apenas do direito de propriedade. Pois bem, se a Constituição Federal determina que o aspecto material da hipótese de incidência do

IPTU é a propriedade e, juridicamente, tem-se a definição de propriedade como sendo o direito de usar, gozar, dispor e reivindicar de quem injustamente a detenha, isso permite que se conclua que quem detiver alguns desses direitos, acompanhados do *animus* de ser proprietário, poderá figurar no pólo passivo da obrigação de pagar o aludido imposto (FURLAN, 2000, p. 61).

O nu-proprietário é figura do direito civil decorrente do instituto do usufruto. O usufruto é o direito real que permite ao titular fruir as utilidades e frutos da coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade, cabendo ao usufrutuário o direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos (CC/2002, art. 1.394). O usufrutuário pode, por assim dizer, usar, consumir e vender os frutos, dar a coisa em locação, fazendo seus os alugueres.

A existência do usufruto não faz decair a responsabilidade tributária do nu-proprietário; mesmo passando a coisa à posse direta do usufrutuário, o nu-proprietário não deixa de ser proprietário do bem para fins do IPTU, uma vez que é dele o domínio da coisa – base da sujeição do fato imponible. Enfim, o contribuinte é nu-proprietário, não sendo o usufrutuário sujeito passivo da relação tributária (DERZI; COELHO, 1982, p. 125).

A partir deste ponto será abordada a questão do fideicomisso. Este se opera quando o testador deixa seus bens a uma pessoa que, após a morte, transmite, por dado tempo ou sob condição, a outra. Respectivamente, está-se tratando do fiduciário e do fideicomissário (CC/2002, art. 1.951 e seguintes).

O fiduciário recebe desde logo os bens, enquanto o fideicomissário só os receberá com a morte do fiduciário, ou pela ocorrência do termo marcado pelo testador. O fiduciário exerce a propriedade plena enquanto perdurar o encargo, situando-se como sujeito passivo da obrigação tributária no que toca ao IPTU. Vale lembrar que será também fideicomissário quando receber o bem do fiduciário.

Há ainda outro direito real, quais sejam os direitos de *uso* e *habitação*. O uso, como está a indicar o nome, é a utilização da coisa para atender às necessidades do usuário ou de sua família (redação do art. 742 do CC de 1916). Diga-se que o uso é o usufruto restrito tão-só ao uso. Seria uma espécie de usufruto, conforme bem dimensiona o atual art. 1.413 do CC.

A habitação é outro direito real sobre coisa alheia, com imposição mais restrita ainda que o uso. Decorre do art. 1.414 do CC de 2002 que o direito de habitação é restrito à utilização somente para habitar, ficando vedada a locação e o comodato. Dir-se-ia, a rigor, que é um uso limitado à habitação. É outra subespécie de usufruto (CC, art. 1.416) e uma espécie de uso (CC, art. 1.414).

Em ambas as situações jurídicas de desfrute sobre a coisa, em momento algum o domínio foi transferido ao usuário ou ao habitante. Estes exercem a posse direta; logo, nesses casos, o contribuinte do IPTU é o proprietário da coisa imóvel.

Tem-se ainda a figura da locação, na qual ganham repercussão jurídico-tributária as figuras do *arrendante* ou do *locatário*. No caso do locatário, este exerce tão-só a posse direta sobre o imóvel que ocupa, razão pela qual é questão pacífica que o responsável tributário da relação obrigacional atinente ao recolhimento do IPTU é o proprietário do imóvel.

Para o município tributante, é irrelevante a relação contratual locatícia havida entre locador e locatário. Para todos os fins, o responsável tributário será sempre o proprietário, tal como desenhado no art. 32 do CTN. O que pode ocorrer, e costumeiramente ocorre, é que em contrato locatício o locador estipula com o locatário a obrigação de este pagar o IPTU, porém isso não altera o estado das coisas na seara tributária. Isso quer dizer que quem é o responsável pelo pagamento do IPTU continua a ser o locador. A responsabilidade do locatário a respeito é meramente contratual com o locador, sem ingerência na tributação.

Com relação à figura do promissário comprador de imóvel ou da promessa irretratável e irrevogável de compra e venda: a quem compete pagar o IPTU?

Partindo-se da premissa de que o promitente comprador está na posse do bem imóvel, entende-se correto que a ele cabe o encargo de recolher o imposto. A posse aqui é o divisor de águas, pois vale juridicamente como marco para identificar o sujeito passivo da relação tributária, na forma preconizada no art. 32 do CTN.

Outras considerações devem ser erigidas a respeito, pois, consoante a legislação em vigor, a promessa de compra e venda pode ou não estar averbada no Registro Imobiliário. Observe-se que o contrato em análise é uma promessa que só se encontra perfectibilizada quando o comprador cumpre a avença, quitando o preço ajustado.

Antes disso, o promissário vendedor é o proprietário do bem imóvel, não há o que questionar. O que ocorre é que o promissário vendedor outorga ao comprador a imissão na posse do bem negociado, dando-lhe a posse indireta. Contudo, não é estranha a conduta do Fisco municipal dar ao promissário comprador a condição de sujeito passivo, quando imitado na posse do bem, munido de contrato irretratável e com prova da quitação do contrato.

Tratando-se de direito civil, a solução da administração tributária é injurídica, pois a propriedade só se transfere com a transcrição (CC, art. 1.245). Assim, antes da transcrição do título aquisitivo da propriedade, quem deve arcar com o encargo impositivo é o proprietário e não o promissário comprador, que enquanto não houver a transcrição não exerce o domínio da coisa adquirida.

Porém, isso não é o que ocorre usualmente. É costume assente que o contrato quitado e averbado é instrumento servil à imposição tributária em desfavor do promissário comprador. E é de se concordar que a promessa quitada e averbada já seria um bom indicativo da propriedade do

imóvel. Diga-se que estaria inserido ato constitutivo anterior à inscrição, pois os elementos necessários a esta já existem.

A roborar tal entendimento, conforme o dístico presuntivo da riqueza, é sobre o possuidor direto, promissário comprador, que deve recair a inflição, pois é ele que exerce em última análise a posse da coisa, desfrutando de seu prazer, havendo a inequívoca intenção de propriedade.

Merece relevo ainda a análise da *propriedade resolúvel*. Na forma do art. 1.359 do CC de 2002 (antigo art. 647), resolvida a propriedade pelo implemento da condição ou pelo advento do termo, entendem-se, por igual, resolvidos os direitos reais concedidos durante sua vigência.

É de se observar que a condição e o termo estão regidamente previstos no título aquisitivo da propriedade. Como exemplificação do presente instituto, tem-se o fideicomisso e o contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda.

O caso em desate é de fácil solução para o direito tributário, mormente para identificar quem é o responsável pelo pagamento do tributo. Enquanto perdurar a propriedade, antes da ocorrência do termo ou da condição, é o proprietário do bem o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, na exata compreensão do art. 117 do CTN.

Mesmo que já tratado anteriormente, há a figura do enfiteuta. Na ordem do Código Civil revogado, a enfiteuse (art. 674, inc. I) era considerada como direito real, ao lado da propriedade e outros mais direitos (p.ex.: as servidões, o usufruto, o uso, a habitação etc.).

No ordenamento civil posto, não há mais a previsão de antanho, contudo isso não quer dizer que não exista mais o instituto da enfiteuse. A enfiteuse que mais ganha relevo em dias atuais é aquela surgida pela ocupação tolerada por particulares (domínio útil) dos terrenos de marinha, que são bens públicos domaniais da União (domínio pleno ou direto).

Terrenos de marinha são faixas de terras contadas a partir de uma determinada distância do quebramento do mar, na costa nacional, em

direção à terra. Calha trazer que o Decreto-Lei n. 9.760, de 3 de setembro de 1946, rege quais são os bens imóveis da União e, numa lista de 12 espécies, inclui os terrenos de marinha e seus acrescidos.

Consoante o art. 2º do Decreto-Lei supracitado, os terrenos de marinha são os terrenos em uma profundidade de 33 metros, medidos horizontalmente, para a parte da terra, da posição da linha do preamar médio de 1831, situados no continente, na costa marítima e nas margens dos rios e lagoas, até onde se faça sentir a influência das marés, e os que contornam as ilhas situadas em zona onde se faça sentir a influência das marés.

O art. 3º também traça que são os acrescidos de marinha os terrenos que se tiverem formado, natural ou artificialmente, para o lado do mar ou dos rios e lagoas, em seguimento aos terrenos de marinha.

A seguir, tratar-se-á do *possuidor*. Não é qualquer posse que dá surgimento à obrigação tributária por parte do possuidor. A posse que postula vocação para o encargo tributário é aquela descortinada em face da intenção do possuidor possuí-la, na compreensão de ser o verdadeiro proprietário do bem imóvel que ocupa. É de se dizer que a posse exigida seria a *ad usucapionem*, em confronto com a *ad interdicta*.

De feito, a redação do art. 34 do CTN não foi a melhor que poderia ser dada, pois o sujeito passivo da relação jurídico-tributária não pode ser o possuidor a qualquer título. A propósito, sabe-se que aquele que não detém a posse com espírito de considerar sua a propriedade não pode ser tido como possuidor para fins de lei. Como exemplo, tem-se que o locatário, o comodatário e aqueles que exercem a posse advinda de vício não trazem junto a si a condição de envergar a sujeição impositiva do IPTU.

Para tal mister deve o possuidor considerar que detém a posse como se sua fosse a propriedade. O possuidor comporta-se como faria o proprietário (VENOSA, 2002, p. 48). Na compreensão passada por Jhering sobre a posse, é de fundamental importância fixar o destino econômico dado à coisa (DINIZ, 1988, p. 31), sendo a exteriorização da propriedade,

a visibilidade do domínio, o poder de dispor da coisa (MONTEIRO, 1989, p. 19).

Nessa concepção, o locatário, o credor anticrético, o usufrutuário, o comandatário, o arrendatário etc. não munem o exercício da posse do sentimento que os faz titular de um direito, comportando-se à semelhança de como fariam se proprietários fossem da coisa. Às escâncaras, não se comportam como o faria o proprietário, pois sabem que sua posse advém de uma relação negocial ou jurídica, o que os impede de desenfronhar aquele sentimento de proprietário.

Na seara da posse há, ainda, a questão referente às favelas, na contagem da existência do imóvel solo e do imóvel prédio. Toma-se por favela o conjunto de habitações populares toscamente construídas, com arruamento sem planejamento, de debilitada presença e assistência do Estado, quando existentes, e, sobretudo, com recursos higiênicos deficientes.

De início, é de avocar-se mais uma vez a capacidade contributiva, que é estratificada pelo signo presuntivo da riqueza. Ora, a pessoa que mora em uma favela já é por si só tarifada como necessitada, pois, não o fosse, por certo lá não moraria. Dessa conclusão há uma interrogação pontual séria sobre a capacidade dessa pessoa em contribuir para com o Estado. De ordinário, são miseráveis, carentes na acepção da palavra, divorciados pelo Estado dos demais segmentos sociais, pela ausência de recursos; marginalizados, ainda que não sejam marginais; depositados em regiões debilitadas à margem das regiões atendidas pelo poder público; agrupados pelo descaso público; sectarizados pela vida.

As ocupações de áreas que constituem favelas, em regra, são clandestinas. Essas áreas podem ser públicas ou particulares. Não importando a propriedade da área ocupada, o IPTU é indevido.

Nesse passo, são pertinentes as observações seguintes. Primeiro, por questão lógica, quem mora em casebre edificado com resto de materiais de construção e em circunstâncias similares, com lonas, latas, plásticos, sem um mínimo de condição digna, por óbvio está *a latere* de toda e qualquer

exação. Pois se dinheiro tivesse para contribuir para com o Estado, antes contribuiria consigo.

Segundo, por questão jurídica, na situação de a coisa pertencer a uma pessoa política há a imunidade intergovernamental recíproca, prevista na Constituição Federal, no art. 150, inc. VI, alínea *a*. Sendo assim, em tese, a imposição tributária seria possível só no que toca à posse.

No entanto, neste caso, não há como seccionar a edificação do solo. A construção tucanha não se constitui de propriedade autônoma para fins tributários. A posse é tributada, como se viu, quando há o sentimento de propriedade pelo possuidor sobre a coisa, o que não é o caso. Existe, sim, uma ocupação, sabidamente ilegal por parte do ocupante, que malbarateia a ilicitude do ato praticado.

A posse para fins tributários só é relevante quando não oriunda de precariedade e quando for desconhecido o proprietário ou, quando conhecido, está ele em lugar incerto e não sabido. Em casos como esses, a posse é tida como a exteriorização do domínio.

Por outro lado, quando a ocupação for em área particular, a solução não fica muito longe do antes dito sobre a responsabilidade do favelado. Aqui, como ali, não há o que tributar dele.

O mesmo não se diga do proprietário do imóvel. Cá, ao revés de lá, não há reciprocidade de imunidade, havendo em decorrência a obrigação de pagar do particular. É de se evidenciar que nesse caso o IPTU será menor, já que o município não o terá como construído, não havendo a incidência tributária sobre a construção.

Consoante a compreensão de que a natureza do IPTU seja imposto pessoal, com base nas raias da primeira parte do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, a qual determina que sempre que possível deverão os impostos ter caráter pessoal, assim como graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, chega-se à conclusão de que não apenas o proprietário, mas todo aquele que detiver alguns dos poderes a

ele inerentes, porém aptos a ensejar a presunção de sua capacidade contributiva, poderá figurar no pólo passivo da obrigação tributária (FURLAN, 2000, p. 62).

Diante desse entendimento, é de se inferir que a materialidade da hipótese de incidência tributária deve constituir-se em signo presuntivo da riqueza, vindo tal remate a calhar sobre a não-sujeição do IPTU ao ocupante de barraco em favela.

Ainda, em sendo a materialidade da hipótese de incidência tributária um fato presuntivo de riqueza, aquele que a realiza tem imantada a presunção de ter capacidade de contribuir para com o Estado.

4 ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU

O aspecto pessoal do imposto é o conjunto de elementos segundo o qual se pode identificar os sujeitos da relação jurídica tributária (FURLAN, 2000, p. 74). Noutras palavras, é um instrumento de indicação de sujeitos da relação jurídica tributária que se encontra fundado na consequência da incidência do IPTU.

Isso quer dizer que há a relevância da identificação dos sujeitos após verificada a ocorrência do fato imponível, ou seja, realizado o fato imponível, exsurge a obrigação tributária, que é o liame jurídico que vincula dois sujeitos, ativo e passivo, a um objeto, uma obrigação.

Assim, na relação tributária há dois pólos. Num lado situa-se o Estado, entendido, pois, no sentido lato, como o titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação. Noutro vértice está o particular, que é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo e seus acessórios.

Calha enfatizar, em se tratando do sujeito ativo, que nada proíbe, pelo contrário, tudo autoriza, que o Estado, no exercício da titularidade da competência, possa delegar a terceira pessoa, pública ou privada, a capacidade tributária ativa. Ou seja, há a atribuição para outra pessoa de integrar a relação jurídica de natureza fiscal, na condição de sujeito ativo,

podendo, em decorrência, exigir tributos (CARVALHO, 2002, p. 163). Em palavras miúdas, o sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa que tem o direito subjetivo de arrecadar o tributo.

Em se tratando do sujeito ativo da obrigação tributária, mister se faz, outra vez, diferenciar a competência da capacidade tributária. Aquela, como visto, é a faculdade de criar tributos, regendo em lei a hipótese de incidência. Esta – a capacidade –, como cediço, é a aptidão do Estado, em sentido largo, de ocupar a posição de credor da obrigação jurídico-tributária.

Pinçando a Constituição Federal, tem-se que a pessoa que enverga a titularidade ativa na obrigação decorrente do IPTU, de uma forma geral, é o município (CF, art. 156, inc. I). Vale registrar ainda que a Lei Maior, em seu art. 147, confere legitimidade ativa para a União, em Território Federal, não dividido em municípios, e ao Distrito Federal também. Desse modo, é o município o credor da obrigação tributária, cabendo-lhe após o lançamento exigir o pagamento do tributo.

Doutra banda, tem-se o sujeito passivo da relação tributária, que é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem será exigido o cumprimento de prestação pecuniária, caracterizada como de natureza real (CARVALHO, 2002, p. 165).

É o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte, que terá seu patrimônio reduzido em face da arrecadação do tributo. A pessoa física ou jurídica fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio, e em favor do sujeito ativo da relação jurídico-tributária (ATALIBA, 1998, p. 77).

Ainda, de Geraldo Ataliba (1998, p. 77), cabe trazer que o sujeito passivo, em regra, é a pessoa que está em conexão íntima, relação de fato, com o núcleo que é o aspecto material da hipótese de incidência tributária. Adverte o autor que nem sempre essa conexão se apresenta às claras, cabendo ao intérprete, frente a isso, desvendá-la.

Observe-se o IPTU. A Constituição Federal apenas dá a entender que o contribuinte do IPTU se resume na figura do proprietário, o que é um equívoco, pois o legislador infraconstitucional se serviu da circunstância do fato imponible, orientando-se por princípios financeiros, e estendeu o plexo àquelas situações que guardavam similitude com a do proprietário.

Diz Geraldo Ataliba (1998, p. 79) que “o legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponible”.

Tendo por enfoque o IPTU, o aspecto pessoal da hipótese de incidência deste imposto no plano passivo da obrigação está centrado na figura da pessoa do proprietário e de seus assemelhados, conforme descrito no art. 32 do CTN.

5 ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU

Conforme já se teve oportunidade de verificar, a propriedade ou sua aparência sobre um bem imóvel constitui o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU. Por outro lado, também já se investigou que o proprietário ou aquele a ele assemelhado potencializa o aspecto pessoal da hipótese de incidência do IPTU.

Doravante o estudo se apoiará sobre o tempo, para o fim de enfrentar a relevância do aspecto temporal na hipótese de incidência do IPTU.

O critério ou aspecto temporal disposto na hipótese de incidência importa na indicação das circunstâncias de tempo. Sua sublime afirmação toca a importância de descerrar o momento em que se reputa ocorrida a hipótese de incidência, tal qual nutrida na lei.

Nesse aspecto, a análise se abeberará da lição de Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 134), que conceitua critério temporal das hipóteses tributárias como “aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-se no tempo”.

Outra não é ensinança de Geraldo Ataliba (1998, p. 85), que define o aspecto temporal da hipótese de incidência como a propriedade que esta tem de designar o momento em que se deve reputar consumado, acontecido ou realizado um fato imponible.

Nada mais é do que o estabelecimento por parte do legislador do momento em que deve ser considerada, em forma abstrata, a consumação do fato imponible. É importante lembrar, por oportuno, que o fato imponible é a ocorrência no mundo fenomênico de um fato que se subsume na hipótese de incidência.

A legislação, por vezes explícita e em outras implicitamente, indica o momento em que o fato imponible é tido por consumado. No caso do IPTU, a lei sempre o rege explicitamente, o que não ocorre, por exemplo, com o IPI, com o ICMS, em que a lei não se ocupa com o momento em que deve acontecer o fato hipoteticamente descrito, permitindo concluir-se que, em qualquer momento, uma vez acontecido o fato imponible, vê-se materializada a hipótese de incidência (ATALIBA, 1998, p. 85; CARVALHO, 2002, p. 40).

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho (DERZI; COÊLHO, 1982, p. 148), segundo o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, os tributos podem ser: *certus quando* e *incertus quando*. O primeiro (*certus quando*) representa aqueles em que a lei expressa ou implicitamente indica um momento certo para que se dê a ocorrência do fato gerador, como, por exemplo, o IPTU, em 1º de janeiro de cada ano. Já o *incertus quando* concebe aqueles em que a lei não marca um momento para que ocorra o fato gerador. Tem-se como exemplo o ICMS, pois, na medida em que haja operação relativa à circulação de mercadorias ou serviços, há a ocorrência do fato gerador.

Com relação ao IPTU, o tratamento de realização do fato imponible está perfeitamente caracterizado na legislação como marco depurador da incidência tributária. O aspecto temporal do IPTU marca no tempo o momento em que se deve considerar ocorrida a sua hipótese de incidência,

permitindo que a ocorrência do fato jurígeno determine a derivação de todos os efeitos jurídicos relevantes dele decorrentes.

Esse marco temporal deve ser fixado pelo legislador municipal por meio de lei ordinária, que delimite, apontando no tempo, o momento em que se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário. A indicação deve consistir no dia e mês, para cada ano, dissipando assim possíveis dúvidas, para dela extrair os efeitos jurídicos pretendidos. Em regra, é sempre o dia 1º de janeiro de cada ano (exercício financeiro).

Isso não quer dizer que o legislador não possa estabelecer outra data para o nascimento da relação jurídico-tributária, que poderá ser bienal, anual, ou qualquer outra fração de tempo, até mesmo diária (BECKER, 1972, p. 391). Releva dizer que o período deve ficar à discricionariedade do legislador.

Contudo, como experimentado e regra usual, é que seja eleito pelo legislador municipal o lapso temporal compreendido de um ano civil. Infere-se daí que a pessoa física ou jurídica que realizar o fato imponible, ou seja, ter a propriedade, o domínio útil ou a posse de um bem imóvel, no dia 1º de janeiro de cada ano, assumirá a condição de sujeito passivo da relação tributária, constituindo-se como contribuinte do referido imposto.

Alfredo Augusto Becker (1972, p. 391-392) acentua que,

quando o Estado de fato jurídico que configura o núcleo (base de cálculo) da hipótese de incidência dos impostos de propriedade territorial ou predial tiver por medida de tempo (coordenadas de tempo) o ano civil, então, a hipótese de incidência somente estará realizada ao término do *último momento* do dia 31 de dezembro. A regra jurídica tributária (que criará a relação jurídica tributária em cujo conteúdo está o dever jurídico de pagar o imposto em tela) somente poderá incidir depois de realizada a hipótese de incidência, de modo que incidirá a regra jurídica tributária vigente no *primeiro momento* do dia primeiro de janeiro do novo ano (grifos no original).

Não é demais crivar que, transcorrido o marco temporal, que no IPTU é determinado, realizado está o fato jurígeno, dê presente o aspecto material da hipótese de incidência tributária, instaurando-se plenipotenciária a obrigação jurídico-tributária. Fruto disso, nasce o vínculo jurídico, em que o credor tributário passa a ter direito subjetivo de exigir do devedor certa prestação pecuniária em dinheiro.

6 ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU

Depois de desfraldados os aspectos material, pessoal e temporal do tributo, é preciso abordar o espacial. Essa abordagem é de relevo, sobretudo porque nela se precisam os elementos necessários e suficientes para identificar a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico (CARVALHO, 2002, p. 130).

Não é sem razão, pois o comportamento de um sujeito (ter, ser, estar e fazer) deve estar delimitado em condições espaciais – diga-se mais claro, no espaço. Por isso, tem-se como aspecto espacial da hipótese de incidência tributária a indicação de circunstâncias relevantes para a configuração do fato imponible (ATALIBA, 1998, p. 93).

Não verve a mais simplória discussão de que o fato imponible, como fato, fato da vida real, materializado no tempo, tem que ser operado em determinado lugar, porque é esta determinação de lugar que cuida o aspecto espacial da hipótese de incidência do tributo.

Parafraseando Geraldo Ataliba (1998, p. 93), a hipótese de incidência só qualifica um fato como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação quando esse fato se dê no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário.

Pois bem, na especificidade do IPTU a questão ganha relevo, uma vez que a norma impositiva tributária deve ser aplicada dentro do universo do município, contudo a eficácia da lei será limitada às regiões atendidas conforme rol do § 1º do art. 32 do CTN, ou seja, aquelas compreendidas dentro do perímetro urbano do município.

Aqui se descalva a distinção entre o aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU e a eficácia da lei instituidora do IPTU.

A lei tributária tocante ao IPTU rege a obrigatoriedade da incidência, considerando determinadas áreas urbanas, nada obstante tenha a lei municipal eficácia plena em todo o território municipal, compreendido este na composição da área urbana mais a rural (CARVALHO, 2003, p. 257).

Dessarte há que ater, para o fim de fazer a cobrança do IPTU, se o local onde se situa o bem imóvel corresponde à área geográfica tida como urbana. Essa elucidação é de fundamental importância, pois a lei toca a todo o território municipal, porém só gera eficácia tributária municipal a determinadas e específicas áreas localizadas dentro do limite inferior do perímetro urbano.

A significância guarda correspondência aos acontecimentos ocorridos dentro de uma área geograficamente delimitada, escapando as demais das vestes da imposição municipal, caindo, porém, nos braços do imposto federal, Imposto Territorial Federal (ITR).

Logo, é forçoso que seja caracterizada a situação do imóvel e, acima de tudo, delimitada a área urbana para, após isso, exercer-se juízo se a lei municipal alcança eficácia sobre o local pontuado como da situação do bem imóvel. Essa compreensão é importante para que não haja dúvida da situação do bem, pois a incerteza pode gerar a tributação municipal e a federal.

Desta feita, há que determinar no espaço geográfico a área de influência do IPTU, ou seja, a compreendida como urbana, restando, de consequência, expungida a rural. É mero exercício de raciocínio lógico. Onde se inclui uma, exclui-se a outra.

O § 1º do art. 32 do CTN é pedra de toque à solução. Diz o preceptivo que se entende como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados

em pelo menos dois dos incisos, construídos ou mantidos pelo poder público.

Os incisos tocam ao seguinte: I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento; e V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Pelo que se deduz, a zona urbana deve ser alvo de lei municipal, que por sua vez deverá tomar em conta pelo menos dois melhoramentos dos cinco incisos previstos no § 1º do art. 32.

O CTN, como regra geral disciplinadora e veladora do princípio federativo, rege de forma harmônica o que é compreendido como zona urbana, devendo o legislador municipal considerá-lo para delimitar no município o que se compreende como zona urbana.

Não se observa, no particular, nenhuma ofensa à Constituição Federal. Não se vislumbra, por igual, vulneração ao princípio da autonomia do município. O que o CTN faz é reger, de forma única e num país de contorno continental, o que deve ser entendido como zona urbana. Ao não fazê-lo, por certo, haveria várias concepções, o que violaria o sentido de normatização geral do CTN.

O constituinte não definiu na Constituição Federal o que seria zona urbana, logo é lícito que o legislador infraconstitucional o faça, sem, contudo, invadir seara de competência daquele.

É importante ressaltar que a compreensão de zona rural exsurge, por exclusão, do que seja zona urbana. Imagine-se a desordem legislativa no país se cada legislador municipal pudesse delimitar, sem freios e a seu único critério, o que seria zona urbana.

Com efeito, a formação do município é muito mais um advento social do que político-jurídico. Os povoados se fazem por migração, onde, ao lado dos precursores, instalam-se as vizinhanças. Na verdade é obra da

natureza, muito mais do que fruto dos impulsos do homem. O homem é ser gregário e isso o move a viver em sociedade, ao lado dos outros, formando os povoados e posteriormente, por evolução, uma cidade.

Doutro giro, não seria tão-só calcado nisso que o legislador municipal, balaustrado na Constituição Federal, em especial no disciplinamento do *interesse local*, sem regras estanques e de caráter geral, estabeleceria o que ele entende que naquele município se compreende como zona urbana.

A rigor, o CTN deixou preciso que a delimitação urbana, por lei, pertence ao município titular da competência para instituir o IPTU.

Vale trazer à tona, ainda, que o ITR é da competência da União e seu campo de incidência corresponde, por exclusão, ao que dentro do município não se compreende como zona urbana, que, por ilação, será rural.

Pois bem, tratando-se do ITR, algumas considerações de cunho legal merecem ser feitas ante a aparente antinomia de normas, mormente entre o CTN (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) e a lei que instituiu o Sistema Nacional de Cadastro Rural (Lei n. 5.868, de 12 de dezembro de 1972), uma vez que esta última reservou uma nova dinâmica para a definição do que seria zona rural.

Inicia-se com um périplo pelo Estatuto da Terra (ET), Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964. O Estatuto da Terra, no inc. I do art. 4º, para efeito de lei, disciplina o que considera ser imóvel rural.

Por esse ordenamento conceituado está que imóvel rural é o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Ponto de destaque à conceituação de zona rural para o Estatuto da Terra é a destinação, sendo desimportante a localização da coisa imóvel para efeito da exploração agrícola, pecuária e agroindustrial. Por essa via, a definição da incidência do IPTU para o ITR passaria pela destinação da coisa a ser tributada, pouco importando sua localização.

Contudo, a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional, que estabelece para o território nacional as normas gerais de direito tributário, em seu art. 32 deu uma nova concepção para a caracterização do imóvel urbano e rural. Ao revés da compreensão passada pelo Estatuto da Terra, que trazia como marco identificador a *destinação* da coisa, o CTN inovou abordando a questão pela sua *localização*. Logo, o que interessa para individuar a terra como urbana ou rural é sua localização, sendo desinfluyente a destinação do emprego da área.

O fulcro é lastrado pelo art. 29 da lei em comento, pois esta deixa claro que o ITR é da competência da União e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, *localizado fora da zona urbana*.

Por sua vez, diz o art. 32 do CTN que compete ao município a definição de zona urbana, dêis que observados os parágrafos primeiro e segundo, respectivamente, entendidos como equipamentos urbanos e zona urbana por equiparação (FURLAN, 2000, p. 48).

Na evolução legislativa, tocante ao assunto em desate, tem-se o Decreto-Lei n. 57, de 18 de novembro de 1966. Esse Decreto-Lei traz dispositivos sobre lançamento e cobrança do ITR, instituindo normas sobre arrecadação da dívida ativa correspondente.

Em suma, a nova ordem estabelece, pela interpretação por ela passada, em face das disposições contidas nos arts. 14, 15 e 16, que o imóvel estará no campo de incidência do IPTU, desde que destinado para fins não-rurais, qualquer que seja a sua localização.

A propósito, apresentam-se os artigos:

Art. 14. O disposto no art. 29 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado como "sítio de recreio" e no qual a eventual produção não se destine ao comércio, incidindo assim, sobre o mesmo imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o art. 32 da mesma lei.

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

Art. 16. Os loteamentos das áreas situadas fora da zona urbana, referidos no parágrafo 2º do art. 32 da Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, só serão permitidos quando atendido o disposto no art. 61 da Lei n. 4.504, de 30 de novembro de 1964._

Pelo art. 14 tem-se que o sítio de recreio estará sujeito ao IPTU, desde que sua produção não tenha fim comercial. E, por outro lado, diante do art. 15, incide o ITR sobre o imóvel localizado em zona urbana, desde que sujeito à exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

É fácil perceber que pelo Decreto-Lei o critério de definição da coisa como urbana ou rural ficou centrado, novamente, na destinação do imóvel, desacreditando-se a localização, viga do CTN.

Em 1972, foi promulgada a Lei n. 5.868, mais precisamente no dia 12 de dezembro. O fito desta lei foi criar o Sistema Nacional de Cadastro Rural e dar outras providências.

Não bastasse o tumulto legislativo a respeito do tema, veio esta lei que, em vez de cancelar a concórdia, patrocinou uma difusa confusão, pois alterou o critério da situação do imóvel previsto no CTN, como também o critério exclusivo da destinação do imóvel passado pelo Decreto-Lei n. 57/66, para adotar como critério não só a destinação do imóvel, mas, também, o da sua extensão territorial.

Da Lei n. 5.868/72, pinça-se:

Art. 6º Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o art. 32 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A rigor, finca-se no emaranhado legal que a área tida por inferior a um hectare, mesmo estando localizada em zona rural, está no campo de incidência do IPTU, passando a ser, pelo menos para fins tributários, como imóvel urbano.

Tenaz é a síntese de Valéria Furlan (2000, p. 50), na qual ela expressa que

a Lei n. 4.504/64 estabeleceu o critério da destinação do imóvel, somente. O Código Tributário Nacional, então lei ordinária federal, fixou o critério da localização, o da situação do imóvel (equipamentos urbanos) e o da equiparação (loteamentos). O Decreto-Lei n. 57/66 trouxe novamente apenas o critério da destinação e acrescentou o da situação do imóvel (tamanho da área).

Pois bem, como resolver o imbróglio criado pelo legislador? De início aborda-se a questão de sobreposição legal anterior à Constituição Federal de 1967, com a Emenda Constitucional n. 1/69.

Qual é o móvel dessa motivação demarcatória? Acontece que com a Constituição de 1967 passou a existir formalmente no Brasil a *lei complementar, ex vi* do inc. II do art. 49, instrumento legislativo desconhecido no palco da Constituição Federal de 1946.

Doutra forma, pelo § 1º do art. 19 da conhecida Carta Magna de 1969, na verdade EC n. 1/69, ficou assentado que a lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário. Essa lei, em razão da matéria, passou a ser o Código Tributário Nacional.

Antes da CF de 1967 não havia empecilho da revogação de uma lei ordinária sobre a outra, como foi o caso do CTN sobre o Estatuto da Terra. Nem mesmo em se tratando do Decreto-Lei n. 57/66 sobre o CTN.

Por outro lado, a dimensão tornou-se outra com a CF de 1967. O Código Tributário Nacional, em razão da matéria, passou a ter *status* de lei complementar (BALEIRO, 2001, p. 236), havendo o empecilho, então, de um Decreto-Lei ter poder revogatório de matéria disciplinada por ordenamento legal em que o *quorum* para a aprovação da lei fosse seletivo – maioria absoluta mais um. Disso decorre que, como lei complementar que é, só pode ser revogada por outra lei complementar, salvo mudança na Constituição a respeito da matéria a ela reservada.

É de observar que o constituinte da década de sessenta assim como o da de oitenta reconheceu a Lei n. 5.172/66 – Código Tributário Nacional – como lei complementar, como também lhe assegurou o caráter material, convalidando-o e integrando tal preceito no ordenamento legal pátrio vigente.

Em razão desse robustecimento do CTN, não poderia a Lei n. 5.868/72, que é ordinária, revogar dispositivo contido na lei que prevê normas gerais do direito tributário. Como se percebe, diante desse panorama jurídico, a lei ordinária invadiu seara limitada de lei complementar, o que a invalida desde a cepa.

Invulgar, nesse aspecto, é a ensinança de Sacha Calmon Navarro Coêlho (DERZI; COELHO, 1982, p. 155), que apregoa que

ela [refere-se o autor à Lei n. 5.868/72] é destituída de eficácia na parte em que pretende alterar o Código Tributário Nacional, para reger o aspecto espacial ou âmbito de validade territorial da hipótese de incidência do IPTU. Ela vale como lei ordinária federal, na parte que regula o imposto da União, IRT [*sic*]. No que toca, porém, à matéria reservada à norma geral do direito tributário não possui eficácia (por não ser este tipo de matéria

objeto de lei federal ordinária, uma vez que já reservada à lei complementar, pela Constituição).

Não é desarrazoado firmar, pelo contrário caminha ao encontro da disciplina doutrinária, que o Supremo Tribunal Federal, em decisão tirada pelo Ministro Moreira Alves⁴, cunhou que *o critério para a caracterização do imóvel como rural ou urbano somente pode ser definido por lei complementar federal*.

Nessa decisão, o STF admitiu, conforme sua remansosa jurisprudência, que o CTN é lei complementar, declarando que o art. 6º e seu parágrafo único, da Lei n. 5.868/72, é inconstitucional, uma vez que, não sendo lei complementar, não poderia ter estabelecido critério para fins tributários, de caracterização de imóvel rural ou urbano, diverso do fixado nos artigos 29 e 32 do CTN.

Em conclusão, o CTN, invocando manto de lei complementar em sentido material que o é, vige plenipotenciário na condução do aspecto espacial do IPTU (art. 32). Ou seja, é ele que traça a norma geral para disciplinamento do que deve ser entendido como zona urbana e, de consequência supletivamente, ter-se-á o descortino da compreensão do que seja área ou zona rural para fins de incidência do ITR, tal qual modelado no art. 29 do CTN.

7 ASPECTO QUANTITATIVO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU

Seguindo o caminho da evolução lógica desta pesquisa, já se sindicou que na hipótese de incidência do IPTU ocorre a influência dos aspectos material, temporal e espacial, ou seja, analisou-se a situação ou o comportamento humano que marca o momento em que nasce a obrigação, instaurando a relação jurídico-tributária e que, como fato, há que ser realizada em algum lugar. Como conseqüente da hipótese de incidência, perquiriu-se sobre o aspecto pessoal, que é a definição da existência dos sujeitos da obrigação tributária.

4 RE n. 93.850-8-MG. Ementário do STF n. 1.264-2.

Neste momento o fito é esquadriñar o aspecto quantitativo, ou seja, aquele que permite apurar o valor do débito tributário, que é constituído de duas parcelas: base de cálculo e alíquota.

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência do IPTU debruça-se na possibilidade de estabelecer condições para a fixação da quantia a ser paga pelo devedor, permitindo conhecer o conteúdo da prestação que haverá de ser cumprida pelo sujeito passivo da relação tributária. Para alcançar esse valor devido é necessário fundar uma equação de dados que possibilite chegar a um valor nominativo do dever de adimplemento do sujeito passivo ao ativo.

Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 170) sustenta que a base de cálculo e a alíquota são os elementos que o legislador faz inserir na consequência das endonormas tributárias e que, em seu conjunto, permitem precisar o conteúdo da prestação que haverá de ser cumprida pelo sujeito passivo.

Mais adiante, leciona o mencionado autor, e o faz com muita acuidade, que o legislador, para editar uma norma tributária, terá duas alternativas: uma, estabelecer importância determinada, precisando desde logo o conteúdo do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo; ou cuidar em dimensionar a materialidade do fato jurídico tributário, estipulando uma grandeza que lhe seja ínsita e que, conjugada a outro fator numérico, possa determinar o *quantum* devido (CARVALHO, 2002, p. 170).

Em se tratando de IPTU, bem se percebe que a adoção da primeira alternativa é de inquestionável impossibilidade. Primeiro, porque faz ruir o princípio da isonomia, pois trata todos, sem observar a individualidade de cada, de forma igual. Noutro passo, não se atém à capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Nessa ordem de idéias é fácil perceber que a alternativa encaixável ao IPTU é a segunda, ou seja, a quantificação do valor a ser pago pelo contribuinte surtirá da formulação de uma equação entre a base de cálculo e a alíquota.

7.1 Base de cálculo

Base de cálculo, segundo o ensinamento de Geraldo Ataliba (1998, p. 96), por ele cunhada como base impositiva, é a “perspectiva dimensional da hipótese de incidência”. É de dizer mais, é a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência tributária.

Ou, como quer Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 171-172), a base de cálculo é “a grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa”.

Assim, tem-se por base de cálculo uma particularidade da hipótese de incidência utilizada para dar proporção ao fato impositivo. Busca-se com a base de cálculo dar real dimensão à ocorrência do fato impositivo. Ela fornece o critério para determinação do “quanto é devido”, uma vez que a coisa posta na materialidade da hipótese de incidência é sempre passível de dimensão (FURLAN, 2000, p. 91).

A base de cálculo não fica apenas centrada na função de estabelecer o valor do débito tributário, mas também é útil para definir a espécie do tributo criado (DERZI; COELHO, 1982, p. 252).

Maior espectro tocante à função faz dimensionar Valéria Furlan (2000, p. 92). Diz a autora que a base de cálculo desempenha relevantes funções na órbita tributária, sendo empregada para: a) dimensionar a materialidade da hipótese de incidência tributária; b) apurar, conseqüentemente, o montante devido; c) constatar a observância dos princípios da capacidade contributiva e da reserva de competências impositivas; e d) confirmar, afirmar ou infirmar a espécie tributária.

Muito haveria de ser dito sobre a base de cálculo, porém a extensão seria contraproducente, tendo em vista que o fator investigativo seria apenas superficial, uma vez que este não é o tema de enfoque na presente pesquisa.

Importa noutro norte ficar dito que, apurado o fato imponible por meio da base de cálculo, cogita-se como possível, agregando a alíquota, extrair *in concreto* o débito tributário.

Pois bem, indo além, agora focando o fato imponible dentro do universo do IPTU, é de se observar que a base de cálculo deve referir-se, de algum modo, ante a previsão constitucional, à propriedade, ao domínio útil ou à posse do imóvel urbano.

Di-lo melhor Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 172), impondo que a base de cálculo do IPTU é “o valor da propriedade. Esse elemento, sobre conjugar-se com outro fator – alíquota –, para efeito de definir o *quantum debeat*ur, está roborando que o critério material da hipótese é ser ‘proprietário’ (fórmula simplificada)”.

Nessa esteira, por disposição legal (CTN, art. 33), a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel. É de observar que a lei estabelece regra em abstrato para ser aplicada pelo administrador municipal. O valor em concreto deve ser apurado pelo administrador ano a ano. Não refoge ao tema ditar que é no lançamento, especificamente, que se apura o valor de mercado do imóvel.

Aliomar Baleeiro (2001, p. 248) empresta sua ensinança para diferenciar o IPTU do ITR. Enquanto que este se ocupa em tributar o valor do solo tão-só, aquele “recai sobre o valor venal do imóvel todo, isto é, o solo com todas as acessões e benfeitorias”.

Valor venal corresponde ao valor que o bem alcançaria caso fosse posto à venda em condições usuais de mercado, isto é, o valor equivalente ao preço de uma venda à vista, portanto sem inclusão de qualquer encargo relativo a financiamento, quando vendedor e comprador tenham plena consciência do uso a que pode servir aquele imóvel (MACHADO, 2001, p. 333).

Em suma, em fácil assimilação, o valor venal é o valor de venda do imóvel acaso posto para venda à vista, apurado segundo as condições

usuais do mercado de imóveis, diga-se real e normal, jamais ficta ou presumida.

A determinação desse valor é tarefa imposta ao administrador que busca e investiga a verdade material para fim de imposição. Ao legislador municipal cabe fixar critérios para serem adotados pelo administrador municipal.

Como se sabe, o valor de venda do imóvel sofre variações constantes. A par disso, é obrigação da Administração Pública manter atualizado seu cadastro de valores. Mas, mutante que é, não basta uma operação matemática a cada ano para atualizar os valores.

Nesse passo, não é defeso à Administração a utilização de tabelas que sejam alteradas de tempo em tempo, visando ajustar, conforme consubstanciada observação, a flutuação dos valores. Para uma correta avaliação, deve ser levada em conta a localização, a próxima prestação de serviços públicos, a possibilidade de comércio etc. e, sobretudo, quando possível, deve ser realizado um confronto com as alienações mais recentes de imóveis semelhantes no local (BALEIRO, 2001, p. 249).

A base de cálculo do IPTU, de fato, é o seu elemento mais importante e a correta aplicação do tributo exige do poder público um equilibrado e consentâneo cadastramento dos imóveis existentes na zona urbana do município.

Com efeito, a lei trata da base de cálculo abstratamente, contudo é preciso conformação frente às mais variadas situações particularizadas dos casos da vida. Disso infere-se que a lei municipal estipula critérios para determinação da base de cálculo de forma genérica, abstrata e pessoal.

Nada obstante a generalidade, cabe ao administrador, também invocando preceito legal, individualizar a aplicação da norma ao caso concreto. Giza enfatizar que não se observa empeco na aplicação respeitante à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Ressalta-se

que o valor venal do bem imóvel permite detectar a capacidade econômica do contribuinte, ainda que se tenha um exercício fincado na presunção.

Legítima é a conclusão, observa-se, que o proprietário de um imóvel tenha de fato condições de arcar com o recolhimento do IPTU, de acordo com o valor de seu bem. É uma presunção lastrada no signo da exteriorização da riqueza.

Agitando-se o tema da base de cálculo, é mister ponderar ainda a distinção entre base de cálculo abstrata e base de cálculo concreta. A abstrata ou normativa é aquela que tem sua âncora no critério genérico previsto pelo legislador para dimensionar a materialidade do fato tributário. A base de cálculo concreta ou concretizada, também dita realizada, é aquela obtida após a realização do fato imponible.

A base de cálculo abstrata do IPTU deve ser fixada por lei municipal, observando-se os princípios constitucionais, em especial as limitações do poder de tributar. O legislador municipal demarca a base de cálculo, sem, contudo, esquecer que a Constituição Federal, antes dele, já delimitou seu aspecto material.

Como já tecido, a tarefa do legislador esbarra na fixação da base de cálculo, tudo o mais é guiado para a Administração municipal, que terá a função de analisar os fatores intervenientes para determinar a base de cálculo concreta.

A base de cálculo concreta é atividade administrativa do Executivo municipal e nasce após a previsão do valor venal via legislação. De ordinário, os municípios brasileiros possuem a conhecida Planta de Valores, que serve de sucedâneo para o lançamento do tributo.

A Planta de Valores ou Genérica de Valores consiste num cadastro tido pelo Executivo municipal, o qual divide a zona urbana por áreas ou coisa que se assemelhe, e em que se estabelecem critérios para a avaliação dos imóveis urbanos.

A Planta de Valores não representa uma obrigatoriedade, mas uma facultatividade que, quando não prevista em lei, fica ao alvedrio do administrador municipal engendrar.

Tendo em vista a compreensão antes tirada, de que cabe ao Legislativo fixar critérios e ao Executivo materializar esses critérios observando os fatos da vida, entende-se que a Planta de Valores para fixação do valor venal do imóvel é atribuição do Poder Executivo municipal.

Com efeito, melhor dizendo, cabe ao Legislativo a base de cálculo abstrata e ao Executivo a base de cálculo concreta, por meio da Planta de Valores.

7.2 Alíquotas do IPTU

A alíquota, conjuntamente com a base de cálculo, permite que se alcance o valor da obrigação tributária a ser adimplida. É, a exemplo da base de cálculo, um dos elementos integrantes do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária. Sua função é graduar a obrigação, observando a proporção da capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Mais uma vez, por lapidares que são, trazem-se as pertinentes considerações de Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 177), nas quais destaca que

a alíquota é o fator que se deve aplicar à base de cálculo para obtenção da quantia que poderá ser exigida pelo sujeito ativo da relação. Seu estudo, ao contrário do que acontece com a base de cálculo, não enseja considerações que afetem a estrutura do próprio vínculo obrigacional, dado o seu caráter de mero elemento auxiliar do *quantum* tributário. Embora revista caracteres próprios, sua existência será intimamente ilaqueada à base de cálculo. De modo freqüente, apresenta-se sob forma de percentual, mas nada impede que apareça em termo fracionário ou, ainda mesmo, em dinheiro.

Desta feita, para fins de IPTU, a alíquota é uma fração do valor venal, em face do que sua multiplicação pela base de cálculo do imóvel determinará o montante da obrigação a ser paga ao município pelo contribuinte.

Como se percebe, o quanto a pagar pelo contribuinte ao Fisco vai ser o resultado duma operação matemática singela, que apresenta a interligação de dois fatores: base de cálculo e alíquota.

Para adequação desses fatores à realidade, observando-se as funções do tributo e os princípios constitucionais, mormente da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, é de debruçar a investigar a possibilidade da coexistência de alterações, quer na base de cálculo, quer na alíquota, para ajustar-se à isonomia de tratamento para com os contribuintes.

No afã dos ajustes tendentes a tratamento igualitário, são legítimos e legais o aumento e a redução de alíquotas, mediante o que o legislador atenderá não só à função meramente fiscal – captação de recursos para manutenção do município –, mas também estabelecerá lindes com o fim de incentivar ou desestimular comportamentos de munícipes, propiciando o atendimento do peculiar interesse geral que, em regra, consubstancia atilado planejamento urbano.

É por meio da alíquota, quer deixando-a estável, quer fazendo-a progressiva ou regressiva, que o legislador municipal estará a perseguir o atendimento do princípio da igualdade tributária. Não obstante, é de estar atento para que a fração a mais, dada a largueza que se possa conjeturar, ganhe contornos intransponíveis, a ponto de que a parcela, fração ou a parte a operar no método matemático, não alcance efeitos confiscatórios (CARVALHO, 2003, p. 339).

Doutra banda, não pode também ser guiada com tibieza pelo legislador municipal, a ponto de gerar leniência, o que de igual forma gerará um mau trato da coisa, germinando a desigualdade. Se a variação para mais conduz ao indevido confisco, a variação para menos leva à não menos perturbadora situação de isenção indevida – alíquota zero.

Na suma, a aplicabilidade de alíquotas variáveis é servil instrumento para aplicação da justiça fiscal. É de dizer mais: apresenta-se como uma possível arma de grande valia que conduziria o legislador num trabalho destacado para fins de atender um dos reclamos mais agudos de uma sociedade, que é a justiça social.

Na lição supraguindada de Paulo de Barros Carvalho, verifica-se que a alíquota pode apresentar-se multifacetada, em percentual, em termos fracionários, ou até mesmo em valor monetário fixo ou variável.

Em sendo fixada por meio de fração, pode ser classificada em proporcional invariável, proporcional progressiva e proporcional regressiva (CARVALHO, 2003, p. 339).

São do retrocitado autor os exemplos de que,

aparecendo em forma de fração(b), alíquota pode ser *proporcional invariável* (por exemplo, 1/25 da base de cálculo, seja qual for seu valor monetário); *proporcional progressiva* (aumentando a base de cálculo, aumenta a proporção). Além disso, as alíquotas proporcionais progressivas podem aumentar por degraus ou escalões (caso do nosso IR – pessoa física) ou de maneira contínua e ininterrupta, até o limite máximo que a lei indicar (grifos no original).

Não é demais asseverar que a possibilidade de alíquotas regressivas ou progressivas surge da complexa teia de entendimento sobre em que consiste a capacidade contributiva. Merece registro que a capacidade contributiva está imantada no princípio da igualdade, sobretudo da igualdade tributária.

Vale distender, para que não passe ao largo, que Elizabeth Nazar Carrazza (2001, p. 90) defende a idéia de que a capacidade contributiva esteja regamente prevista no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 335) entende que o princípio da capacidade contributiva não mais está perfilhado na Constituição Federal hodierna. Contudo, ambos não discrepam em que a capacidade contributiva está atrelada ao princípio da igualdade.

Voltando à possibilidade de variações das alíquotas, diz Misabel Abreu Machado Derzi (1982, p. 291) que os “impostos proporcionais são aqueles cuja base de cálculo mantém-se a mesma, assim como a alíquota é fixada de forma constante, seja em porcentagem ou valor em dinheiro”.

Isso quer dizer que a base de cálculo conserva sempre o mesmo parâmetro (metro quadrado, valor etc.) para medir sempre a mesma matéria tributável (DERZI; COELHO, 1982, p. 291). Portanto, não é desarrazoado estabelecer que a base de cálculo abstrata, não importando tratar-se de impostos proporcionais progressivos ou regressivos, é sempre a mesma.

Nessa captação, em sendo a base de cálculo e a alíquota iguais, o que muda na concepção de imposto proporcional é a base de cálculo concreta, ou seja, o fato imponible que, em se tratando de IPTU, é o valor venal do imóvel.

Nos impostos progressivos, a base de cálculo é constante, como também o parâmetro (método de conversão) é invariável. Neste caso, o que muda são as alíquotas, que crescem à medida que aumenta a base imponible.

Por outro lado, são regressivos os impostos quando a base de cálculo permanece constante, porém as alíquotas decrescem à medida que aumentam as dimensões ou intensidades de circunstâncias ou fatores considerados pelo legislador como critério para a sua aplicação (a área, o valor etc.).

Professoral é a conclusão de Misabel Abreu Machado Derzi (1982, p. 292), na qual destaca que,

tanto nos impostos progressivos como nos regressivos, *a base de cálculo fica inalterada*. O que varia, oscilando para mais ou para menos, é a alíquota. Razão pela qual impostos progressivos e regressivos são, simplesmente, aqueles cujas alíquotas crescem ou decrescem em decorrência de certas circunstâncias previstas em lei (grifos no original).

Atentando a isso, observe-se o imposto progressivo, de peculiar interesse ao estudo telado. Traduz-se naquele imposto no qual a variação da alíquota cresce à medida que aumenta a base de cálculo, o que, de certa forma, é proporcional à capacidade econômica do contribuinte.

A progressividade das alíquotas atende ao princípio da capacidade contributiva. A progressividade, como se sabe, pode ser meramente fiscal, como ainda extrafiscal.

Cabe pontuar que essa visão particularizada e genérica de que o avanço das alíquotas progressivamente atende ao princípio da capacidade contributiva é um enfoque fiscal. Doutro lado, com outro esopeque, tem-se a já tão decantada progressividade extrafiscal, em que o fim pretendido pelo Estado deixa de ser apenas a manutenção de seu esteio financeiro.

Impõe verificar que, ao contrário da progressividade fiscal, a extrafiscal não se dá com o simples aumento da alíquota, mediante o aumento da base imponible. O aumento da alíquota na extrafiscal está esteado nos propósitos tecidos pelo legislador para o fim de incentivar ou desestimular certos comportamentos praticados pelo contribuinte.

Em conclusão, o IPTU aceita a progressividade das alíquotas, quer tratando-se da progressividade fiscal, quer, doutro giro, da progressividade extrafiscal. Em ambas deve-se ter observância da capacidade contributiva e do preceito da vedação do confisco.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 7. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. IPTU: Progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 93, p. 233-235.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 2. ed. Belém: CEJP, 1993. p. 297-321.
- BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 4. ed. Brasília: UnB, 1994.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade, igualdade e capacidade contributiva*. 1. ed. 3. tiragem. Curitiba: Juruá, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

CAVALCANTI, Marise Pessôa. *Superfície compulsória: instrumento de efetivação da função social da propriedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

COSTA, Adriano Soares da. *Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo-lingüístico de Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

COSTA, Antônio José da. *Regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e urbana*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito tributário constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *Curso de direito civil brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. v. 4.

_____. *Curso de direito civil brasileiro: direito das coisas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1987. v. 4.

FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à constituição brasileira*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. 2.

_____. *Curso de direito constitucional*. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

FERREIRA, Pinto. *Comentários à constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 2.

FURLAN, Valéria C. P. *IPTU*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

_____. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev., atual. e ampl. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 3.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada*. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Direito constitucional*. 6. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. rev., aum. e atual. até 1993. Rio de Janeiro: Forense, 1993. 2 v.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. *Novo código civil e legislação extravagante anotados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e o código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

RIBEIRO, Maria de Fátima. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*. São Paulo: Saraiva, 2000. v. V.

SILVA, José Afonso da. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. In: _____. *Poder constituinte e poder popular* (estudos sobre a constituição). São Paulo: Malheiros, 2000. p. 144-149.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. _____. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. *Direito urbanístico brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SUNFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 3. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: direitos reais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. v. 5.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.